



# PROCESOS DE UNA AUDITORÍA: AUDITORÍA DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

TRABAJO FIN DE MÁSTER

FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA, septiembre 2018

DIRECTORES

D. VICENTE CONDOR LÓPEZ, Catedrático de la UZ

D. JAVIER CASTILLO EGUIZÁBAL, Profesor asociado a la UZ

María Cano Bureu

## **INDICE**

1. INTRODUCCION Y RESUMEN	2
2. AUDITORIA. ASPECTOS GENERALES Y SU REGULACIÓN	4
3. ACTIVIDADES PREVIAS Y ENCARGO DE AUDITORÍA	6
4. FASE DE PLANIFICACIÓN	9
a. ENTENDIMIENTO DE LA COMPAÑÍA Y SU ENTORNO	9
b. REVISIÓN ANALÍTICA	9
c. CÁLCULO MATERIALIDAD	10
d. RIESGOS AUDITORÍA	12
e. REVISIÓN DEL CONTROL INTERNO DE LA ENTIDAD	14
5. CARTA DE MANIFESTACIONES	15
6. NUEVO INFORME DE AUDITORÍA	16
7. EJECUCIÓN DEL TRABAJO	18
a. INMOVILIZADO	23
b. INVERSIONES FINANCIERAS	25
c. CONFIRMACIONES EXTERNAS	26
d. PLAN DE ACTUACIÓN	28
e. GASTOS DE PERSONAL	30
8. BIBLIOGRAFIA	32
9. ANEXOS	34

## **INTRODUCCIÓN**

El presente trabajo tiene como objetivo principal describir y explicar las tareas realizadas durante las prácticas que pude completar en la firma auditora Val Auditores S.L.P.

A nivel personal, mi objetivo en las prácticas era exponer los conocimientos que he ido adquiriendo a lo largo del Máster de Auditoría y entrar a formar parte del equipo de Val Auditores. El trabajo se centra principalmente en las actividades desarrolladas en la llamada fase de ejecución dentro de los procedimientos necesarios para la realización de una auditoría de cuentas.

Gracias al equipo de Val Auditores he logrado complementar los conocimientos adquiridos en el máster e ir cimentando mis bases a la hora de realizar diferentes trabajos de auditoría.

## **RESUMEN**

A continuación, se va a exponer la auditoría de una fundación. A lo largo de mi periodo de prácticas realicé tareas para sociedades mercantiles y tuve la oportunidad de auditar las cuentas anuales de una fundación.

El trabajo se estructura en tres apartados. El primero de todos es una fase general sobre qué es una auditoría y quién las regula, incluyendo también las fases previas a la realización de la auditoría.

Posteriormente, he analizado la fase de planificación de una auditoría ya que la considero la fase más importante dentro de la realización del trabajo. En ella se tienen que estructurar las estrategias a seguir para efectuar una auditoría eficaz, además de analizar el correcto funcionamiento del control interno de las sociedades (en nuestro caso, La Fundación).

Acto seguido, he incluido un apartado basado en los nuevos informes de auditoría. En él, explico cómo van a variar el enfoque y la estructura de los informes después de la resolución de diciembre emitida por el ICAC. También aportó las diferentes opiniones que he podido observar y una opinión personal sobre esta novedad de auditoría.

Por último, analizo la fase de ejecución. En esta fase expongo alguna de las tareas que he realizado en mi periodo de prácticas, tomando como base un balance y una cuenta de pérdidas y ganancias ficticias de una fundación ficticia.

Creo que ha sido una experiencia gratificante que me ha aportado un gran valor añadido. Agradecer a mis compañeros de equipo los conocimientos adquiridos y mi gerente la oportunidad de formar parte de un gran equipo de auditoría.

## 1. AUDITORÍA. ASPECTOS GENERALES Y SU REGULACIÓN

De acuerdo a la definición explicada en la “Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas” y en el Reglamento “Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.”, se entiende por la misma *la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros*<sup>1</sup>.

Por lo tanto, la auditoría tiene como objetivo la verificación de que las cuentas anuales de las sociedades presentan la imagen fiel y cumplen con el marco normativo contable vigente. La auditoría de cuentas va a ser realizada por el auditor o sociedad de auditoría a través de la emisión de un informe sujeto a los requisitos y formalidades de la Ley de Auditoría de Cuentas. Los objetivos del auditor vienen establecidos por la NIA-ES 200 “*Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las NIA*” donde se especifica que el auditor debe obtener seguridad razonable de que los estados financieros de la sociedad están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados de conformidad con un marco de información financiera aplicable, para auditorías mercantiles conforme al Plan General Contable y enfocado al trabajo realizado (auditoría de entidades sin fines lucrativos), Plan General Contable de las entidades sin fines lucrativos; así como su imagen fiel.

Además, el auditor debe tener evidencia de auditoría, es decir, se deben diseñar procedimientos de auditoría en los que soportar el trabajo realizado y finalmente documentarlo. Se obtiene evidencia de auditoría a través de la inspección, observación, investigación y confirmación; así como a través de procedimientos analíticos o sustantivos que den fiabilidad al trabajo documentado por el auditor (papeles de trabajo). Los papeles de trabajo constituyen el principal sustento del informe de los auditores, son elementos básicos de la ejecución y permiten que otros auditores revisen el trabajo realizado. Estos papeles proporcionan documentación de la evidencia que sustentan las

---

<sup>1</sup> Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (Art 1.2)

conclusiones y juicios significativos de los auditores. En caso de que un auditor no documente el trabajo realizado, dicho trabajo se marcará como no existente y por tanto las conclusiones correspondientes serán objeto de riesgo debido al incumplimiento de la NIA-ES 500 “*Evidencia de auditoría*”<sup>2</sup>

Por otro lado, la normativa reguladora de la actividad de cuentas plasma las diferentes normas a través de las NIA-ES. Estas normas son emitidas por el IAASB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board) con el fin de implantar la uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados a través de la emisión de pronunciamientos en una variedad de funciones de auditoría<sup>3</sup>. Estas normas han sido traducidas a la lengua oficial de cada estado miembro de la Unión Europea y, más concretamente, en España fueron aprobadas definitivamente en la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas normas de auditoría<sup>4</sup>

Además de la legislación propuesta relacionada con la actividad auditora, la normativa contable aplicable será la que se regule en el Código de Comercio, Plan General Contable y Plan General contable de Pymes. Del mismo modo, la normativa mercantil vendrá regulada por el “Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital”; “Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”; y “Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil”.

---

<sup>2</sup> NIA-ES 500 “Evidencia de auditoría”: El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión

<sup>3</sup> Véase “Historia de las normas internacionales de auditoría y aseguramiento” (2015)

<sup>4</sup> ICAC (2013) NIA-ES: Normas Internacionales de Auditoría

## 2. ACTIVIDADES PREVIAS Y ENCARGO DE AUDITORIA

### Actividades previas (NIA-ES 210 y 220)



Antes de realizar una auditoría, el auditor se encarga de realizar ciertas actividades preliminares o previas al encargo de la misma sobre las cuales se constituirá posteriormente la planificación de auditoría de la Sociedad.

Estas actividades constan de las siguientes etapas:

- a) Requerimientos de independencia: La Ley de Auditoría de Cuentas y su reglamento imponen los requerimientos de independencia que deben existir a la hora de auditar las cuentas anuales para evitar la influencia de intereses en la sociedad. Según la Ley de Auditoría de Cuentas, *los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida*.<sup>5</sup> Es por ello que las entidades auditoras están obligadas a poner mecanismos de detección de posibles amenazas a la independencia con el fin de evaluarlas, eliminarlas o minimizarlas. De acuerdo con la NIA-ES 220, el socio del encargo deberá obtener información relevante de la firma de auditoría, evaluará la información sobre los incumplimientos detectados y adoptará las medidas pertinentes para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable para aceptar o rechazar el encargo de auditoría<sup>6</sup>.
- b) Aceptación y continuidad: El socio del encargo corroborará que los procedimientos aplicados son adecuados para aceptar el encargo de auditoría y la continuidad en la relación con la sociedad<sup>7</sup>. Si dicha información recopilada le

<sup>5</sup> Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (Art. 14)

<sup>6</sup> NIA-ES 220 (11): Control de calidad de la auditoría de estados financieros

<sup>7</sup> NIA-ES 220 (12, 13): Control de calidad de la auditoría de estados financieros

lleva a la renuncia del encargo, ésta deberá ser comunicada a la firma de auditoría para adoptar las medidas necesarias. Para renunciar un encargo de auditoría deben concurrir las siguientes circunstancias<sup>8</sup>:

- a. Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor
- b. Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.

En el caso de que se tuviera que renunciar al encargo de auditoría y hubiéramos sido nombrados auditores, esta información debe llegar a manos del Registro Mercantil y al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Si se acepta el encargo de auditoría, el periodo de continuidad de los auditores no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de hasta tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial.<sup>9</sup> En caso de aceptación se producirá en nombramiento del auditor por Junta General con los periodos anteriormente descritos. Seguidamente, se aceptará dicho nombramiento y se inscribirá en el Registro Mercantil.

Para las entidades de interés público, se establece un sistema de rotación obligatorio de auditores, fijando un período máximo de contratación, incluidas las prórrogas de diez años (KPMG auditores, 2015). De esta forma, se limita el período de tiempo consecutivo en el que una firma puede auditar las cuentas de una empresa. No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de la firma de auditoría, podrá prorrogarse dicho período adicionalmente hasta un máximo de cuatro años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor, junto a otro u otros auditores para actuar conjuntamente en este período adicional a través de la coauditoría (Auren Auditores, 2017)

En caso de que se produzca primera auditoría será necesario realizar una serie de procedimientos mínimos, tales como verificar la existencia de la sociedad como entidad legal (certificaciones del Registro Mercantil), investigar la reputación y credibilidad de los principales miembros de la dirección y accionistas, mantener reuniones con la gerencia y analizar la información financiera obtenida.

---

<sup>8</sup> Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (Art. 3.2)

<sup>9</sup> Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (Art. 19.1)



- c) Términos del encargo: Según lo estipulado en la NIA-ES 210 “*el auditor acordará los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad<sup>10</sup>, según corresponda*”. Dichos términos se verán reflejados en una carta de encargo, la cual contendrá información acerca de objetivo y el alcance de la auditoría de las cuentas anuales, la responsabilidad tanto de la Dirección como del auditor, el marco normativo de información financiera aplicable para la elaboración de los estados financieros, así como una referencia al contenido y estructura del informe a emitir especificando que pueden ocurrir ciertos hechos que modifiquen estas características contenido y la estructura. Otros aspectos que se pueden incluir en la carta de encargo serían la expectativas de que la dirección proporcione manifestaciones escritas, los acuerdos relativos a la participación de otros auditores y expertos, así como la participación de auditores internos y de otros empleados de la entidad, la base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación, cualquier limitación que exista de la responsabilidad del auditor, cualquier obligación de facilitar papeles de trabajo de auditoría a otras partes. Estos términos sólo se podrán modificar si existe una justificación razonable para ello. Toda modificación que se realice en la carta de encargo deberá realizarse por escrito. Además, según el artículo 8 del RD 1517/2011, de 31 de octubre, este contrato de auditoría de cuentas anuales ha de formalizarse por escrito e incluirá, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, al menos:
- Identificación de las cuentas anuales objeto de auditoría y los aspectos relevantes del trabajo de auditoría a realizar, referidos al período de contratación,
  - Los honorarios,
  - Finalidad o razón por la que se realiza el encargo y
  - Plazo de entrega del informe de auditoría

---

<sup>10</sup> NIA-ES 210: Acuerdo de los términos de encargo de auditoría

### **3. FASE DE PLANIFICACIÓN**

Se trata de la primera fase dentro del proceso de auditoría y viene regulada por la NIA-ES 300 “Planificación de la auditoría de Estados Financieros” la cual refleja que *“la planificación de una auditoría implica el establecimiento por parte del auditor de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría.”* Se trata de una de las fases más importantes y sobre la que mayor tiempo se invierte por parte del socio de auditoría, ya que debe preparar la estrategia seguir y analizar el correcto funcionamiento del control interno de la sociedad para determinar qué tipo de pruebas, de control o sustantivas, realizar.

El objetivo de la planificación es determinar que procedimientos de auditoría se ajustan mejor a la realización del trabajo de auditoría en su fase de ejecución. La realización de una planificación permitirá al auditor realizar un trabajo ordenado, dando importancia a las áreas más relevantes de la sociedad.

Hemos podido resumir la fase de planificación en cinco grandes bloques:

#### **3.1 Entendimiento de la compañía y su entorno**

El auditor debe adquirir un alto nivel de conocimiento del negocio de la sociedad de manera que le permita crear una opinión sobre la misma y valorar los diferentes riesgos que pueden encontrarse en los estados financieros de la misma. Esta información se puede recopilar a través de conversaciones con todos aquellos trabajadores de la sociedad (no se limita únicamente a la dirección de la empresa, sino a todos aquellos empleados que la componen). También se puede obtener información de los medios de comunicación, información de carácter organizativo, laboral y sobre todo contable.

#### **3.2 Revisión analítica**

La revisión analítica nos servirá para dar un repaso global a la sociedad y mostrar cambios significativos en comparación con auditorías de ejercicios anteriores. Para ello, el equipo de auditoría debe familiarizarse con las cuantías más relevantes de la sociedad y realizar un cálculo de ratios, índices y porcentajes de variación, observando si existe algún tipo de anomalía, incoherencia o desviaciones. También se realizará una comparación, gracias a las cifras calculadas, con los principales competidores de la sociedad y con las medias del sector.

### 3.3 Cálculo de la materialidad

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC 1) define la “materialidad” (o importancia relativa) de la siguiente forma: *“Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante”*.

El concepto de importancia relativa en auditoría se aplica tanto en la planificación y ejecución de la auditoría (NIA-ES 320), como en la evaluación del efecto sobre los estados financieros de las incorrecciones identificadas durante su realización y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros (NIA-ES 450), así como en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría (NIA-ES 450).

Debemos recordar que, en la realización de una auditoría, el objetivo global del auditor es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, de forma que le permita expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

El riesgo de auditoría es el riesgo de expresar una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales<sup>11</sup> y se ve afectado por el riesgo de no detección de dichas incorrecciones. En general, las incorrecciones (incluidas las omisiones) se considerarán materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever, razonablemente, que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros. En todo caso, hay que tener en cuenta que la determinación de la importancia relativa viene dada por el juicio

---

<sup>11</sup> Según se recoge en la NIA-ES 450, una incorrección es una “diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, pudiendo deberse tanto a error como a fraude.

profesional del auditor y se ve afectada por su percepción de las necesidades de los usuarios de los estados financieros, debiendo tenerse en cuenta el entorno del negocio y el conocimiento específico de la compañía.<sup>12</sup>

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España expone una serie de parámetros orientativos como guía de actuación sobre la Importancia Relativa o Materialidad para los estados financieros en su conjunto que adjuntamos a continuación:

Situación	Magnitud base	Tramo
Empresas con beneficios normales	Resultado de las operaciones continuadas antes de impuestos	5%-10%
Empresas en punto muerto, con pérdidas de explotación prolongadas, beneficios volátiles o rentabilidad baja en relación con el volumen de activos o de operaciones	El más representativo de: Total Importe neto de la cifra de negocios Total activos Patrimonio neto	0,5%-3% 0,5%-3% 2%-5%
Empresas en desarrollo	El más representativo de: Total activos Total Importe neto de la cifra de negocios Patrimonio neto	0,5%-3% 0,5%-3% 2%-5%
Entidades sin fines lucrativos	El más representativo de: Total de ingresos ordinarios Total gastos Total activos Patrimonio neto	0,5%-3% 0,5%-3% 0,5%-3% 2%-5%

Para identificar la magnitud base se tienen en cuenta factores como Los elementos de los estados financieros (activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos); la existencia de partidas en las que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los estados financieros; la naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en el que opera; la estructura accionarial de la entidad y la forma en la que se financia; o la volatilidad de los resultados.

Se espera que la magnitud base sea continua para periodos recurrentes de auditoría y no cambie salvo circunstancias significativas entre periodos.

Una vez identificada la referencia o magnitud base, se deberá determinar si es necesario realizar algún ajuste para obtener una cifra normalizada de la magnitud base. En este sentido, se deberá documentar el importe del ajuste realizado y los motivos del mismo, así como el importe base ajustado.

<sup>12</sup> NIA-ES 320: Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.

Para determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, se determinará un importe y se confirmará si es apropiado calculando el porcentaje que supone sobre el importe base o, si se considera más operativo, se puede aplicar un porcentaje a la referencia elegida.<sup>13</sup>

Una vez seleccionada la cifra de importancia relativa o materialidad, se calcula el Umbral de Incorrecciones Insignificantes (UII). Según la NIA-ES 450 se debe determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones detectadas son claramente insignificantes y no es necesario acumularlas, ya que no se espera que tenga un efecto material sobre los estados financieros, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada. No existe ninguna norma que establezca el porcentaje de este umbral, pero se suele considerar entre el 5% y el 10% de la materialidad determinada para los estados financieros en su conjunto.

### **3.4 Riesgos de auditoría**

En la etapa de planificación el auditor deberá evaluar los riesgos relacionados con los saldos significativos y diferentes tipos de transacciones. El auditor debe enfocar sus actuaciones a fin de comprobar en qué medida los estados financieros pueden contener información errónea significativa, de modo que esto le permita detectar riesgos y en consecuencia determinar los procedimientos sustantivos a aplicar posteriormente. La actuación del auditor en este sentido consiste en un proceso que le permita juzgar el peligro de que los errores señalados lleguen a los estados financieros.

Distinguimos, de esta manera, que el riesgo de auditoría está compuesto por:

- Riesgo de incorrección material: Riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría.<sup>14</sup> A su vez, dicho riesgo está compuesto por el riesgo inherente (riesgo existente antes de tener en cuenta los determinados controles de detección) y riesgo de control (riesgo de que una incorrección exista en las transacciones de la sociedad como consecuencia de un problema en el control interno de la misma).

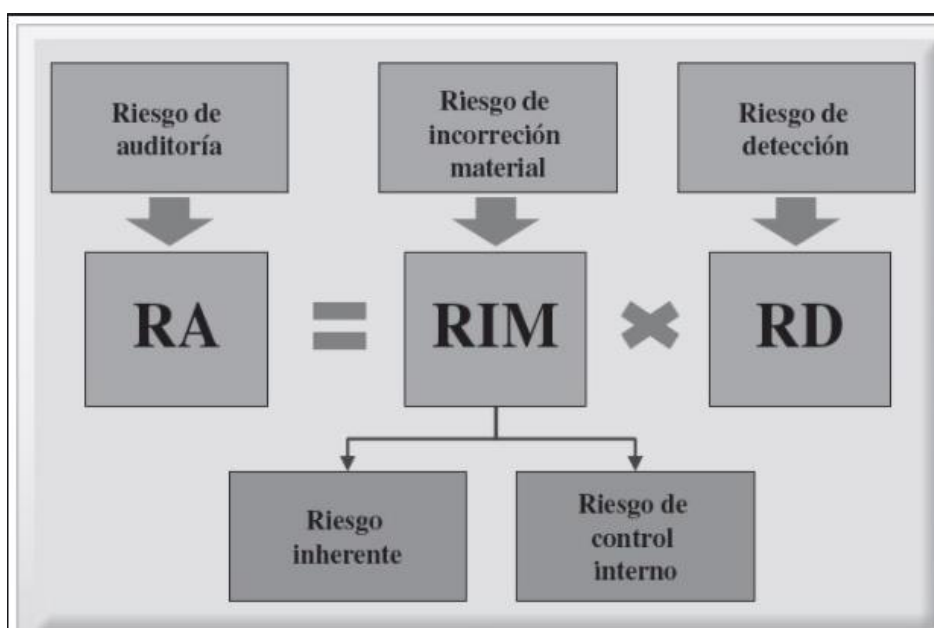
---

<sup>13</sup> Instituto de Censores Jurados, guía de actuación 38 “Materialidad”

<sup>14</sup> Definición contenida en la NIA-ES 200 “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría”

- **Riesgo de detección:** Riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.<sup>13</sup>

De esta manera, el riesgo de auditoría queda resumido en el siguiente esquema:



Así pues, el auditor debe dar respuesta a los riesgos mediante la realización de dos posibles procedimientos:

- **Pruebas de controles:** Procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones<sup>15</sup>
- **Pruebas sustantivas:** Procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos<sup>16</sup>

<sup>15</sup> Definición contenida en la NIA-ES 330 "Respuesta del auditor a los riesgos valorados"

<sup>16</sup> Definición contenida en la NIA-ES 330 "Respuesta del auditor a los riesgos valorados"

### **3.5 Revisión del control interno de la entidad**

Como ya hemos ido nombrando con anterioridad, la revisión del control interno de la sociedad consiste en evaluar el proceso diseñado e implementado por los responsables de la misma cuya meta es garantizar el cumplimiento de los objetivos de la sociedad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficiencia y eficacia de las operaciones, salvaguarda de activos y el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables.

De esta manera podemos distinguir diferentes componentes en el control interno de una sociedad:

- Entorno de control: marca la pauta de funcionamiento de una sociedad e influye en la concienciación de sus empleados respecto al control. Es la base del resto de componentes del control interno
- Evaluación de riesgos por parte de la entidad: se trata de la identificación y análisis de los riesgos relevantes para la consecución de objetivos. De esta manera la sociedad sabe determinar cómo han de ser gestionados los riesgos.
- Información y comunicación: consiste en identificar, recopilar y comunicar información pertinente en forma y plazo, bien sea interna o externamente, mientras que se trate de comunicación eficaz.
- Actividades de control: se trata de políticas y procedimientos que dan un grado de seguridad razonable de que se mitigan los riesgos en la organización. Se trata de actividades como revisión del negocio, controles sobre el procesamiento de transacciones, autorizaciones, salvaguarda de activos, segregación de funciones, etc.
- Seguimiento de los controles: verificar el adecuado funcionamiento del sistema a lo largo del tiempo a través de la combinación de supervisión continuada y de evaluaciones periódicas.

La evaluación del control interno por parte del auditor le permitirá identificar incorrecciones potenciales, factores de riesgo, así como diseñar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores. De esta manera el enfoque de los procedimientos de auditoría se realizará hacia áreas más críticas que tienen mayor riesgo.

#### 4. CARTA DE MANIFESTACIONES

Finalmente, debemos nombrar la **carta de manifestaciones**. Se trata de un documento emitido por la sociedad hacia la firma de auditoría en la que se redacta que dicha firma tiene acceso ilimitado y total hacia la documentación de la sociedad, así como hacia la información que se quiera requerir de la misma. En la misma carta también se informa acerca de los bancos con los que la sociedad trabaja y asesores legales que realizan sus trámites.

Los administradores de la sociedad deben firmar en conformidad dicha carta, poniendo en manifiesto que han cumplido con sus deberes respecto a la preparación de los estados financieros.

Cabe destacar que la NIA-ES 580 “Manifestaciones escritas” redacta que *“El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, cuando proceda, de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del encargo de auditoría”*

Los plazos que establece la norma quedan reflejados de la siguiente manera *“La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros”*

Cabe señalar que si el auditor se encuentra con manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas deberá tomar medidas mediante la discusión de la misma con la dirección de la sociedad, evaluando la integridad de la dirección y la fiabilidad sobre las manifestaciones y la evidencia de auditoría. Por último, se adoptarán medidas para paliar dicho problema, pudiendo incluso emitir una opinión modificada en el informe.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Véase NIA-ES 580 “Manifestaciones escritas” y NIA-ES 705 “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”



## 5. NUEVO INFORME DE AUDITORÍA

Hace ya tiempo que los usuarios de la información financiera vienen reclamando un cambio en el enfoque del Informe de Auditoría de manera que deje de ser una mera opinión con o sin salvedades e incluya información más relevante que ayude a los usuarios en la toma de decisiones. Como respuesta a esta demanda, el IASSB, organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) ha llevado a cabo una reforma de las Normas de Auditoría sobre Informes con un nuevo enfoque dirigido a mejorar y aumentar la información en el Informe de Auditoría de forma que los usuarios puedan aprovechar mejor el conocimiento que alcanza el auditor de la compañía como resultado de su auditoría.

Como resultado de este proceso de reforma que ha finalizado con la emisión y publicación de diversas normas (entre las más relevantes la nueva NIA 701 “Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe emitido por un auditor independiente”), los auditores que realicen auditorías de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) estarán obligados, entre otros aspectos, a describir en el Informe de Auditoría de sociedades cotizadas las cuestiones clave de auditoría (Key Audit Matters) y el trabajo de auditoría realizado en relación con dichas cuestiones (KPMG Auditores, 2017).

En diciembre de 2016 el ICAC publicó la resolución con la modificación de varias NIA-ES. Como se ha explicado anteriormente, se ha buscado otro enfoque para el informe de auditoría de manera que dicho informe experimentará los siguientes cambios:

- Modificación en la estructura y orden. Los párrafos de opinión se integran al comienzo del Informe de Auditoría.
- Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad del auditor.
- Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros.
- El auditor manifestará en el informe que es independiente respecto a la Sociedad y que ha cumplido con los requerimientos de ética que le resultan de aplicación.
- Descripción del trabajo realizado sobre la “otra información”.
- Descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude; un resumen de las

respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.

- Una opinión sobre si el contenido y presentación del informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulta de aplicación indicando, en su caso, las incorrecciones materiales detectadas.
- Declaración de que no se han prestado servicios distintos a los de auditoría de las cuentas anuales o concurrido situaciones que puedan afectar a la independencia del auditor.

En España, de acuerdo con la nueva Ley de Auditoría de Cuentas, la entrada en vigor de los nuevos requerimientos, en lo relativo a la emisión de informes, resultan de aplicación obligatoria para trabajos de auditoría de cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016<sup>18</sup>

Con esta nueva visión del informe de auditoría se pretende obtener una mayor transparencia del mismo y una mejora de la información de su contenido.

Basándome en diversas publicaciones de opiniones<sup>19</sup> sobre este tema se puede concluir que el nuevo informe exige un carácter más explicativo, que contenga información más relevante y específica que ayude, de un lado, a comprender la situación de la entidad auditada, e incluso, si procede, las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y complejos y los riesgos significativos específicos con los que se ha enfrentado el trabajo de auditoría; y de otro lado, a aclarar determinados conceptos que los usuarios pueden no comprender.

Como reflexión personal pienso que el nuevo informe de auditoría va a suponer un nuevo reto técnico para los auditores y que la nueva información puede afectar a la sociedad auditada (como consecuencia de la publicación de la exposición de sus riesgos) y generar conflictos que afecten a la inclusión de información sobre debilidades observadas en la empresa al incluir la publicación de los riesgos de esta. No obstante resalto la amplitud y extensión de la información que permitirá un mayor conocimiento externo sobre la sociedad auditada.

---

<sup>18</sup> Disposición Final 14ª1 de la Ley 22/2015, de 20 julio, de Auditoría de Cuentas

<sup>19</sup> Diario 5 días (Gimeno, Francisco 2017); Blog BDO (Poblete, Manuel 2017); El Economista (Algás, Ignacio 2016); El informe de auditoría de cuentas según las normas internacionales revisadas y adaptadas a España (Gutierrez Vivas, Gabriel 2016)

## 6. EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Para la introducción del trabajo, se ha creado un balance y una cuenta de pérdidas y ganancias (**ver anexo A1**) ficticias de una fundación ficticia, de acuerdo a los modelos establecidos en el plan general contable de entidades sin fines lucrativos y de acuerdo a la actividad ficticia realizada de la fundación.

El objeto del trabajo realizado consiste en la auditoría de cuentas de La Fundación. Para ello el marco normativo de información financiera en vigor a utilizar se compone de:

- Principios contables y criterios de valoración recogidos en el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, modificado por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se aprobaron las normas de adaptación del Plan General Contable a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, así como la Resolución del 26 de marzo de 2013 del ICAC, por la que se aprobó el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.
- Las normas de obligado cumplimiento aprobadas por el ICAC en el desarrollo del Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos y sus normas complementarias.
- El resto de normativa contable española que resulte de aplicación.

La auditoría de La Fundación se viene realizando de manera recurrente, en virtud del nombramiento como auditores realizado por el Patronato de La Fundación. Una vez cumplido el primer contrato de encargo para un ejercicio, se nos va renovando anualmente por el Patronato. De esta forma, cada ejercicio se rellena un cuestionario de continuidad de las relaciones con el cliente y el encargo específico de auditoría, en el que se manifiesta que no existen circunstancias que impidan a la firma realizar el encargo.

También, como actividad preliminar se establecen los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia del socio y del equipo de trabajo con resultado satisfactorio.

Por último, se realiza la carta de encargo, en la cual se establecen los términos del encargo de auditoría pactados por la firma y La Fundación. Dentro de la misma se detalla la responsabilidad de los auditores, responsabilidad y manifestaciones del Órgano de

Gobierno, los honorarios y facturación de la firma, fechas e informes que se van a percibir y resto de cláusulas adicionales que se vengán a convenir.

Para ponernos en contexto, La Fundación tiene como beneficiarios de sus actividades a niños y jóvenes de edad escolar para los cuales desarrolla las siguientes actividades:

- Mantenimiento del colegio “COLEGIO LA FUNDACIÓN” que atiende a 1000 alumnas y alumnos de Educación Infantil, Educación Primaria y Educación Secundaria Obligatoria. Estos tres niveles de cursos cuentan en la actualidad con un concierto suscrito con la Delegación de Educación de la Diputación General de Aragón.
- Como otras actividades, la Fundación realiza actividades extraescolares, servicio de comedor y colonias en una casa que mantiene en Teruel.

Una de las tareas que se realiza en auditoría es el entendimiento del control interno de la Fundación. Para ello se evalúa el proceso de control diseñado e implementado por La Fundación, garantizando el cumplimiento de los objetivos de la misma. Para ello, dentro de La Fundación se han analizado los cinco componentes de control interno a través de un enfoque basado en pruebas de cumplimiento. En nuestro caso:

- La Fundación mantiene una adecuada implementación y diseño de los elementos más relevantes del entorno de control, de manera que el resultado del mismo es satisfactorio.
- En el proceso de valoración de riesgos. En nuestro caso y al tratarse de una auditoría recurrente, no existen, en los estados financieros, una elevada propensión al riesgo. Los principales riesgos que han sido detectados a lo largo de auditorías previas han sido:
  - La actividad principal de La Fundación corresponde a la actividad educativa del COLEGIO. Al corresponder a un colegio concertado cada 4 años se debe renovar el concierto educativo con la administración, en nuestro caso la DGA (consejería de educación). La incertidumbre reside en la renovación periódica de los conciertos. Hasta la fecha no ha existido ningún problema con la renovación del concierto ni se ha puesto de manifiesto el cierre de ninguna de las tres vías anteriormente comentadas, por lo tanto, el riesgo de auditoría del ejercicio actual y los consiguientes ejercicios desaparecen.

- También existe un riesgo en el manejo de efectivo. Debido a la ubicación del colegio y conforme a los criterios de proximidad establecidos por la Consejería de Educación para la elección de los centros educativos, una gran parte del alumnado es de un perfil familiar económico medio-bajo lo que genera que en ocasiones se abonen los recibos escolares en efectivo en lugar de giro bancario. La Fundación mantiene un sistema de control sobre estos pagos a través de arqueos periódicos documentados en papel, realizados por el área administrativa de La Fundación y estos son revisados y firmados por el área de gerencia.
  - Por último, también hacemos referencia al riesgo por la aplicación de un plan sectorial, que supone analizar un entorno financiero distinto al del habitual.
- En cuanto a la información y comunicación, no existen deficiencias identificadas. Se ha analizado el sistema informático a través del cual La Fundación realiza sus estados financieros sin encontrar deficiencias significativas.
  - Como actividades de control se han analizado:
    - el área de gastos, comprobando el circuito de aprobación de los gastos (orden de compra, recepción de mercancía, cotejo con albarán y factura, pago y contabilización). Se realizan pruebas que verifiquen el adecuado control de La Fundación sobre los gastos.
    - El área de gastos de personal se comprueba que las nóminas percibidas por el personal de La Fundación. Se toma una muestra de los trabajadores dentro de La Fundación y se verifica, mediante la realización de diferentes pruebas, que no existen errores en la retribución a los trabajadores.
    - El área de tesorería y reconocimiento de ingresos, comprobando las principales fuentes de cobro (material escolar, seguro escolar, ingresos de colonias, subvenciones, venta de libros...) y su registro de caja para las entradas y salidas de efectivo. Para los pagos, se comprueba que las transferencias o cheques emitidos coinciden con las facturas de los acreedores. Para la caja de La Fundación se realiza un arqueo y se analizan los movimientos más significativos.
  - Por último, no se han encontrado deficiencias en el seguimiento de los controles ya que La Fundación verifica adecuadamente el funcionamiento del sistema. Los

Patronos y la directiva realizan una supervisión continuada de las actividades de La Fundación a través de evaluaciones periódicas de las mismas.

Como conclusión global, del entendimiento del Control Interno de la entidad relevante para la auditoría no se han detectado riesgos, ni aspectos adicionales que deban considerarse a efectos de fijar la estrategia global de la auditoría. Podemos concluir, que el control interno fijado por La Fundación es eficaz y la estrategia es confiar en los controles para los procesos de negocio de La Fundación.

Una vez definidos los riesgos a los que se expone La Fundación y evaluado el control interno de la misma, procedemos a realizar el cálculo de la materialidad sobre la que vamos a trabajar.

De acuerdo con el cuadro del ICJC<sup>20</sup>, para las entidades sin fines lucrativos se toma un porcentaje sobre el dato más representativo entre el total de ingresos ordinarios, gastos, activo y patrimonio neto, **siempre a juicio del auditor y sobre la base de que el cuadro aportado actúa como guía para el cálculo de la materialidad del ejercicio auditado.**

Para nuestra auditoría y visto que el nivel de riesgo al que se expone La Fundación es mínimo, hemos realizado el cálculo de las siguientes variables:

**Tabla materialidad para entidades sin fines lucrativos**

	Importe	% Mínimo	% Máximo	Mínimo	Máximo
Total Patrimonio Neto	1.750.370,00	2%	5%	35.007,40	<b>87.518,50</b>
Total Activos	2.678.160,00	0,50%	3%	13.390,80	80.344,80
Total Ingresos	836.000,00	0,50%	3%	4.180,00	25.080,00
Total Gastos	910.260,00	0,50%	3%	4.551,30	27.307,80

**Materialidad 88.000,00**

En función de la evolución desarrollada en los últimos ejercicios, consideramos que la magnitud base más apropiada sería tomar el porcentaje máximo de la cifra de Patrimonio Neto Total, de tal forma que se obtienen unos patrones similares a los aplicados en ejercicios anteriores. Hemos seleccionado la cifra de patrimonio neto ya que supone la magnitud más representativa de la fundación, al superar el 50% del total balance. El motivo de elegir el porcentaje máximo (5%) se debe a que en auditorías recurrentes no se ha localizado un número elevado de incorrecciones y a que la fundación mantiene una

<sup>20</sup> Ver cuadro de materialidad propuesto por el ICJC (punto 3.3 “Cálculo de la materialidad”)

estructura similar al resto de ejercicios auditados. Al elegir el porcentaje máximo buscamos incorrecciones de mayor rango que pudieran afectar a la actividad ejercida por la fundación.

En base a que en ejercicios anteriores no hemos detectado un número elevado de incorrecciones, y que se trata de una auditoría recurrente, hemos determinado un límite del 10% de la materialidad establecida (88.000 euros) para los estados financieros, quedando ésta definida en 8.800,00 euros.

## 6.1 INMOVILIZADO

Con los balances de sumas y saldos proporcionados por la entidad se establece una cédula sumaria del área. En ella, se detallan todas las partidas de inmovilizado y se referencian de acuerdo a los papeles de trabajo correspondientes. **(Ver A5)**

Mi trabajo en éste área fue realizar las pruebas que se describen a continuación y la realización de reclasificaciones de diferentes partidas que se encontraban erróneamente clasificadas, pero que su importe era de carácter inmaterial.

### 6.1.1 INMOVILIZADO MATERIAL

El inmovilizado material de La Fundación se encuentra valorado inicialmente al precio de adquisición, que posteriormente se va minorando por la correspondiente amortización acumulada, y en su caso, por las pérdidas por deterioro que se han experimentado.<sup>21</sup>

Los costes de renovación, ampliación y mejora de los bienes de inmovilizado material se incorporan al activo como mayor valor del bien en la medida que suponen un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de vida útil, mientras que los gastos de conservación y mantenimiento se cargan a la cuenta de explotación del ejercicio en el que se producen.<sup>22</sup>

Para evaluar si La Fundación ha realizado correctamente la valoración del inmovilizado material se han realizado las siguientes pruebas:

- Test de Altas donde se analizan las nuevas incorporaciones más relevantes del inmovilizado material. En dicho test, se piden a La Fundación las facturas proporcionadas por la compra de dicho inmovilizado y se comprueban los siguientes atributos **(ver A2)**:
  - o Que correspondan con la definición de activo que proporciona el Plan General Contable de entidades sin fines lucrativos<sup>23</sup>
  - o Que el periodo en el que se han comprado se corresponde con el ejercicio auditado

---

<sup>21</sup> Véase Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, Normas de registro y valoración, nota 2ª “Inmovilizado material” (2.1 y 3.)

<sup>22</sup> Véase Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, Normas de registro y valoración, nota 3ª “Normas particulares sobre el inmovilizado material” (f.)

<sup>23</sup> Véase Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, Marco Conceptual de la Contabilidad nota 4ª “Elementos de las cuentas anuales” (1.)



- Que se haya contabilizado correctamente de acuerdo a la compra y al ejercicio auditado
- Que el importe en factura corresponda con el importe en contabilidad
- Test de Bajas donde se analizan las ventas o bajas del inmovilizado material. Se evalúan por las diferentes cuentas que componen el inmovilizado y que La Fundación proporciona a través del balance de sumas y saldos. En el ejercicio auditado, se realizó una revisión de la totalidad del balance a 31 de diciembre de 2017 y se dieron de baja todos aquellos elementos que ya no existían. La mayoría de los mismos se encontraban completamente amortizados a excepción del cercado de un patio. Este cercado fue demolido a lo largo del ejercicio 2017 consecuencia de la construcción de un nuevo módulo de infantil. Como el cercado no se encontraba totalmente amortizado a fecha de auditoría, se registró una pérdida calculada como la diferencia entre el precio de adquisición (coste) y la amortización acumulada hasta el momento de la baja.<sup>24</sup> **(ver A4)**
- Evaluación del inmovilizado en curso. En el ejercicio auditado he supuesto que La Fundación estaba realizando una construcción de un nuevo módulo de infantil para el colegio. En este caso, el inmovilizado es adquirido a terceros y por tanto se realiza una prueba de verificación de todas las facturas emitidas por los proveedores a La Fundación. La verificación del 100% de la facturación se debe a que se ha querido realizar un análisis exhaustivo de que la totalidad de los elementos en curso son activables al finalizar la obra. En esta verificación se comprueban los mismos atributos que en el test de altas del inmovilizado material. No se realiza registro auxiliar de amortización ya que se trata de inmovilizado en curso y hasta que no se finaliza la obra y se da de alta como inmovilizado material no da comienzo su amortización. **(Ver A3)**  
A fecha de auditoría no se tiene constancia de la finalización de dicha obra y por tanto no se ha reclasificado el inmovilizado material en curso.
- Registro auxiliar del inmovilizado material. Se trata de un listado donde se lleva registro de todo el inmovilizado de La Fundación. En dicho registro quedan reflejadas también las altas y bajas de los elementos de inmovilizado material, así como la amortización del periodo y la amortización acumulada de cada elemento.

---

<sup>24</sup> Véase Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, Normas de registro y valoración, nota 2ª "Inmovilizado material" (4.)

## **6.2 INVERSIONES FINANCIERAS**

La fundación tiene contratado con una entidad bancaria un plazo fijo de un año (corto plazo) a un tipo de interés anual (**ver A6**).

Para verificar dicho plazo fijo, se ha pedido a La Fundación el documento soporte donde se incluye la información de la cantidad contratada, el tipo de interés aplicable y si existe alguna condición adicional que modifique la valoración del plazo fijo.

Posteriormente, se ha pedido a La Fundación que circularice el saldo del mismo con el banco. Para ello, La Fundación ha enviado una carta pidiendo los saldos que mantiene con la entidad bancaria a 31 de diciembre de 2017.

Una vez obtenida la respuesta del banco, se procede a cotejar dicha información con contabilidad.

Nuestra función es verificar que efectivamente, La Fundación ha contratado ese plazo fijo y lo ha contabilizado de manera correcta. Adicionalmente, debemos comprobar el plazo de vigencia y el tipo de interés al que está remunerado.

Por último, verificaremos los intereses que se han devengado en el ejercicio cotejándolos con el extracto bancario que la entidad bancaria gira a La Fundación.

### 6.3 CONFIRMACIONES EXTERNAS

De acuerdo con lo establecido en la NIA-ES 505 los procedimientos de confirmación externa nos ayudan a obtener evidencia de auditoria, la cual es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad.

Nuestro objetivo se basa en diseñar y aplicar procedimientos de confirmación externa con el fin de obtener evidencia de auditoria relevante y fiable.

Para el caso de La Fundación solo se realizan confirmaciones externas de acreedores, bancos y asesores legales; ya que el saldo de clientes es nulo al tratarse de operaciones que se realizan de manera inmediata y repercuten directamente a la caja de La Fundación. En este caso analizaremos la circularización de acreedores, ya que es la que he podido realizar en las prácticas.

La Fundación ha realizado una solicitud de confirmación positiva, es decir, se pide a los acreedores que respondan con la información solicitada en las cartas enviadas por La Fundación<sup>25</sup>.

Para la selección de los acreedores, se pidió toda la información de la cuenta de acreedores del balance de sumas y saldos, tanto a largo como a corto plazo, a 31 de diciembre de 2017. Se evaluaron los saldos de los mismos y se realizó una selección en base a los importes más significativos y a los movimientos de saldos del ejercicio.

Una vez listados los acreedores, se le transmiten a La Fundación para que sean ellos quienes preparen la carta. Desde el despacho la enviamos adjuntando un sobre de confirmación, donde se pide que la respuesta sea enviada a la dirección del despacho dentro de ese sobre.

El tipo de carta enviada se denomina “ciego”. Es decir, la carta modelo no contiene información sobre el saldo que La Fundación contiene con ese acreedor, sino que tienen que ser los acreedores los que indiquen el saldo.

En caso de que los acreedores no contesten, La Fundación se pone en contacto con ellos (bien sea vía e-mail o con el reenvío de la carta) para solicitar un segundo llamamiento. Mientras tanto, se establece una hoja detalle (**ver A7**) donde se van incluyendo las respuestas recibidas. En el caso de recibir respuestas, se compara el saldo recibido con el que La Fundación mantiene en su balance y se clasifica como conforme (cuando coincide con el mismo) o conciliado (cuando existen discrepancias). Los saldos a conciliar se analizan a través del mayor de la cuenta del acreedor que corresponda facilitado por La

---

<sup>25</sup> Definición contenida en la NIA-ES 505 “Confirmaciones externas”

Fundación. Se realiza una composición del saldo y se analizan las discrepancias entre los importes. Por lo general, las diferencias más comunes son pagos que La Fundación realiza a final de año, pero el cliente no recibe hasta pasado el 31 de diciembre de 2017. O bien, el pago de factura se ha registrado con fecha distinta al del acreedor.

Por último, si no hay respuesta a las cartas ni en la primera ni en la segunda remesa, se efectúa un procedimiento alternativo que consiste en verificar el saldo de La Fundación con los mayores del acreedor. Se analizan los saldos pendientes de pago, verificando a través de albaranes y facturas que la cantidad de las mismas corresponde con el saldo pendiente de pago y se verifica que éstos hayan sido pagados o no a fecha de auditoría a través de documento bancario.

## 6.4 PLAN DE ACTUACIÓN.

He querido incluir este apartado para explicar un componente diferente que tienen que presentar en la memoria las fundaciones<sup>26</sup>.

De acuerdo con la ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, artículo 25.2 *“La memoria, además de completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, incluirá las actividades fundacionales, los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación, así como el grado de cumplimiento del plan de actuación, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas, los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades...”*

El Plan de Actuación es un informe donde se detallan los presupuestos que La Fundación pretende cumplir para el ejercicio del siguiente año. Dicho plan contiene las actividades que La Fundación desarrolla y dentro de la misma se establece una previsión para el siguiente ejercicio de:

- Los recursos humanos: personal asalariado, personal con contrato de servicios y voluntarios
- Beneficiarios o usuarios de la actividad
- Objetivos e indicadores de la realización de la actividad y una cuantificación de los mismos. Por ejemplo, en nuestro caso el objetivo sería la educación de infancia y juventud y el indicador son las actividades docentes en infantil, primaria y secundaria.

Después de la descripción de las actividades y su previsión de los conceptos anteriormente nombrados, se establecen los recursos económicos a emplear por La Fundación para todas sus actividades y los no imputados a las actividades.

Por último, se establece una previsión de recursos económicos a obtener por La Fundación. En este apartado se incluyen los ingresos que se espera obtener de:

- Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio
- Ventas y prestación de servicios de las actividades propias
- Ingresos ordinarios de las actividades mercantiles

---

<sup>26</sup> Consultar Revista de Contabilidad y Tributación (marzo 2017) Nº 408

- Subvenciones del sector público
- Aportaciones privadas
- Otros

También se incluye otro apartado donde se establece la previsión de la obtención de otros recursos económicos como pueden ser deudas contraídas u otras obligaciones financieras asumidas.

El Plan de Actuación debe ser elaborado por el Patronato y remitido al Protectorado en los tres últimos meses de cada ejercicio en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente.<sup>27</sup>

En el caso de La Fundación, el Plan de Actuación del ejercicio 2017 fue establecido en el último trimestre de 2015. Una vez cerrado el ejercicio 2017 se realiza una comparación entre lo previsto y lo realizado de los apartados descritos anteriormente.

Los gastos han sido separados en cuatro bloques diferenciados en función de la naturaleza de sus actividades (Colegio, Fundación, Teruel y Vallas publicitarias). Una vez comparados los gastos previstos con los gastos realizados se hace un cuadro resumen con las cuatro actividades y se analizan las causas de las desviaciones obtenidas entre ambos aspectos. Finalmente, vemos si la desviación obtenida ha cumplido razonablemente los objetivos previstos por La Fundación.

Por el lado de los ingresos, se analizan los seis puntos anteriormente descritos. Se analizan las desviaciones que han existido en dichos ingresos y se concluye sobre las mismas.

A continuación, se realiza el sumatorio de todas las variaciones (Ingresos – Gastos) generando una diferencia entre presupuesto y realización equivalente al resultado del ejercicio.

En teoría el presupuesto establecido implicaría un resultado del ejercicio nulo ya que los ingresos se igualarían a los gastos.

---

<sup>27</sup> Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones; art. 25.8

## 6.5 GASTOS DE PERSONAL

El objetivo de éste área es analizar que La Fundación cumple con la normativa legal aplicable al personal que trabaja dentro de la misma. Se debe verificar que la entidad cumple con las obligaciones establecidas con la Agencia Tributaria y con la Tesorería General de la Seguridad Social. Además, se revisarán los diferentes convenios colectivos que afecten a La Fundación, el correcto pago de sueldos y salarios a los trabajadores, plantilla media del ejercicio, etc.

Previamente al análisis del área, se establece una cédula sumaria con la información del balance de sumas y saldos proporcionado por la entidad, resumiendo los gastos de Sueldos y Salarios de La Fundación, la seguridad social a cargo de la empresa y otros gastos y cargas sociales.

En función de los saldos obtenidos, se han analizado la procedencia de los mismos realizando una composición de los saldos para las diferentes actividades que explota La Fundación. **(Ver A8)**

Mi trabajo comienza con el análisis de los convenios colectivos que aplica La Fundación. Al tener una rama de educación, el convenio aplicable es el “CONVENIO COLECTIVO EMPRESAS ENSEÑANZA PRIVADA SOSTENIDAS TOTAL O PARCIALMENTE CON FONDOS PÚBLICOS.” Mi labor consistió en realizar un breve resumen del convenio con los apartados más importantes del mismo. Al mismo tiempo, validé que La Fundación cumplía con los requisitos establecidos en las tablas salariales, complementos, pagas extra e indemnizaciones. Esta información ha sido utilizada en la prueba de nóminas del personal, que más adelante explicaremos.

Como La Fundación tiene actividades que afectan a la rama de hostelería al mantener una casa rural en Teruel, realicé el mismo proceso anteriormente explicado con el convenio colectivo del sector de hostelería.

La siguiente tarea realizada fue una prueba de nóminas del ejercicio **(ver A9)**. Para esta prueba, se seleccionó un mes al azar (no repetitivo en años anteriores) y se le solicitaron a La Fundación diferentes nóminas del personal que trabaja en las diferentes ramas de actividad.

Para ello se analizaron nóminas de todas las ramas de actividades de la fundación. Para el análisis de dichas nóminas se establecieron seis atributos:

1. Se verifica, con las tablas salariales del convenio colectivo, que los trabajadores están siendo correctamente remunerados de acuerdo a su categoría profesional.
2. Se comprueba del mismo modo que la base de retención del IRPF y el tipo o porcentaje son correctos de acuerdo a la Agencia Tributaria española.
3. Se comprueba que la base y el porcentaje de retención de la seguridad social es el adecuado para cada tipo de trabajador.
4. Se verifica, a través de cálculos aritméticos, que el salario percibido por el trabajador es conforme de acuerdo a las leyes y convenios establecidos.
5. Se verifica la correcta contabilización de las nóminas.
6. Por último, se verifica la correcta inclusión del trabajador en el TC en cuanto a base de cotización y mes. Para ello se le solicitan a la sociedad los TC2 del mes seleccionado y se comparan los importes de base de cotización y el importe establecido en el TC2.

Finalmente, en la memoria se debe incluir una nota sobre la plantilla media en el ejercicio auditado y la plantilla a cierre del ejercicio.

De acuerdo con el PGC de entidades sin fines lucrativos, en el apartado 17 “Otra información” del “Contenido de la memoria abreviada” se incluirá información sobre *“el número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio (...) expresando las categorías a las que pertenecen. La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la entidad, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figuraran los directivos y miembros del órgano de gobierno.”*

De este modo se solicita a La Fundación la plantilla media del ejercicio distribuida por categorías y la plantilla a final de ejercicio distribuida por categorías y sexos. De esta manera se establecen dos cuadros con la información solicitada y una comparación con el ejercicio anterior (**ver A10**)



## **7 BIBLIOGRAFÍA**

### **LEGISLACIÓN**

**ICAC (2013):** Normas internacionales de auditoría (NIA-ES)

**BOE (2015):** Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas

**BOE (2011):** Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas

**BOE (2002):** Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones

**BOE (2010):** Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

**BOE (1996):** Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

**REA (2011).** Manual de auditoría del trabajo.

**BOE (2013):** Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.

### **OBRAS PUBLICADAS**

**Francis Lefebvre (2011).** Memento práctico contable. Ed. S.A. Francis Lefebvre.

**Gutierrez Vivas, Gabriel (2017).** “El informe de auditoría de cuentas según las normas internacionales revisadas y adaptadas a España” Ed. Colegio de economistas Madrid.

**Revista de Contabilidad y Tributación.** CEF (RCyT. CEF) Núm. 408 (marzo 2017)

### **WEBGRAFÍA**

**AMRA para los nuevos informes de auditoría, Manuel Poblete**  
<https://www.bdo.es/es-es/blogs-es/blog-coordenadas-bdo/abril-2018/los-amra-en-el-nuevo-informe-de-auditoria>

**El nuevo informe de auditoría, Francisco Gimeno. Diario 5 días**  
[https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/10/31/companias/1509446360\\_358599.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/10/31/companias/1509446360_358599.html)

**Importancia de los papeles de trabajo para obtener evidencia de auditoría**

<https://es.slideshare.net/roberypaola/procedimientos-para-obtener-evidencia-de-auditora>

**Guía de actuación materialidad. Instituto de Censores Jurados.**

[https://www.icjce.es/adjuntos/guia\\_38.pdf](https://www.icjce.es/adjuntos/guia_38.pdf)

**Nuevo enfoque en informes de auditoría**

<http://www.eleconomista.es/firmas/noticias/7946618/11/16/Nuevo-enfoque-en-informes-de-auditoria.html>

**Nuevo informe de auditoría. KPMG**

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/nuevo-informe-auditoria.pdf>

**Rotación de auditoría para las EIP's. KPMG auditores**

<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/09/Claves-nueva-Ley-Auditoria.pdf>

**Rotación de auditores. Auren auditores.** [https://www.auren.com/es-](https://www.auren.com/es-ES/blog/auditoria/2017-07-17/contratacion-rotacion-y-designacion-de-auditores-de-cuentas-o-sociedades-de-auditoria)

[ES/blog/auditoria/2017-07-17/contratacion-rotacion-y-designacion-de-auditores-de-cuentas-o-sociedades-de-auditoria](https://www.auren.com/es-ES/blog/auditoria/2017-07-17/contratacion-rotacion-y-designacion-de-auditores-de-cuentas-o-sociedades-de-auditoria)

**Verificación de retenciones 2017.** <https://www.agenciatributaria.es/>

## **8 ANEXOS**